

Audience publique du 5 février 2007

Recours formé par la société anonyme ... s.a., ...,
contre des bulletins de cotisations émis par la Chambre de commerce
en matière de cotisations professionnelles

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 21472 du rôle et déposée le 1^{er} juin 2006 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société ... s.a., ayant son siège social L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B 24.323, et représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation et sinon à l'annulation des bulletins de cotisation de la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg pour les années suivantes :

- année 2002 : bulletin de cotisation du 11 juillet 2003 (montant réclamé : 824,03 euros) ;
- année 2003 : bulletin de cotisation du 11 juillet 2003 (montant réclamé : 793,26 euros)
- année 2004 : bulletin de cotisation du 7 juillet 2004 (montant réclamé : 1.419,47 euros) ; et
- année 2005 : bulletin de cotisation du 5 juillet 2005 (montant réclamé : 1.280,36 euros).

Vu l'exploit de l'huissier de justice Guy ENGEL, demeurant à Luxembourg, du 2 juin 2006 portant signification de ce recours à la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu la constitution d'avocat déposée au greffe du tribunal administratif en date du 15 juin 2006 par Maître Patrick KINSCH, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu le mémoire en réponse de Maître Patrick KINSCH au nom de la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg déposé au greffe du tribunal administratif le 2 novembre 2006, notifié le 31 octobre 2006 au mandataire de la société anonyme ... s.a. ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif en date du 27 novembre 2006 par Maître Jean-Pierre WINANDY au nom de la société

anonyme ... s.a., notifié le même jour au mandataire de la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg ;

Vu le mémoire en duplique de Maître Patrick KINSCH au nom de la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg déposé au greffe du tribunal administratif le 27 décembre 2006, notifié le même jour au mandataire de la société anonyme ... s.a. ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre WINANDY et Maître Patrick KINSCH en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 janvier 2007.

La société ... s.a., ci-après « *la société* ... » expose à l'appui de son recours s'être vue adresser par la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg, ci-après « la Chambre de Commerce », des bulletins pour les années 2002, 2003, 2004 et 2005 qui déterminent la dette de la société ... au titre de la cotisation annuelle pour la Chambre de Commerce dont le taux est fixé à 0,2% du bénéfice commercial tel que déterminé pour les besoins du calcul de l'impôt sur le revenu des collectivités.

Elle expose que compte tenu d'un report de pertes important datant des années 1993 à 1999, elle ne serait pas redevable d'un impôt au titre de l'impôt sur le revenu, mais que ce report de pertes n'aurait pas été admis au titre de la cotisation pour la Chambre de Commerce.

Elle explique que la cotisation annuelle à percevoir par la Chambre de Commerce trouverait sa base légale dans la loi modifiée du 4 avril 1924 portant création des chambres professionnelles à base élective, l'article 3 de cette loi autorisant les chambres professionnelles à percevoir de leurs membres une cotisation dont la base de perception est établie pour chaque chambre, ce même article précisant qu'un règlement d'administration publique déterminera le mode et la procédure d'établissement des rôles des cotisations, taxes, droits et primes.

La société ... se réfère encore à l'article 37bis introduit par la loi du 14 mars 1973 modifiant et complétant la loi du 4 avril 1924 précitée pour en déduire que le taux de cotisation est fixé par la Chambre de Commerce.

A ce sujet la demanderesse fait plaider en substance qu'une telle délégation du pouvoir fiscal à une chambre professionnelle ne serait pas compatible avec l'organisation constitutionnelle luxembourgeoise. Elle se base pour ce faire sur l'article 36 de la Constitution, sur l'article 99 de la Constitution qui énonce le principe de la légalité de l'impôt et sur l'article 101 de la Constitution.

Elle en déduit que la fiscalité est une matière réservée qui relève de la compétence exclusive du législateur, de sorte qu'il y aurait interdiction au pouvoir législatif de déléguer à un autre pouvoir sa compétence en matière d'impôts, seule la fixation du taux d'imposition pouvant être déléguée au Grand-Duc, dépositaire du pouvoir réglementaire en application de l'article 36 de la Constitution luxembourgeoise, à l'exception de tout autre pouvoir ou institution, tel qu'une des

chambres professionnelles instituées et plus particulièrement la Chambre de Commerce.

Elle conteste par ailleurs que la Chambre de Commerce puisse fixer seule le taux de cotisation annuelle à percevoir, et, en tout état de cause, qu'elle puisse fixer une cotisation dégressive, la mise en place d'un tel système à taux dégressifs constituant à ses yeux une « *violation manifeste* » de l'article 101 de la Constitution « *car instituant arbitrairement un privilège au bénéfice de certains ressortissants* ».

La demanderesse en conclut qu'il conviendrait de déclarer l'inconstitutionnalité de l'article 37bis de la loi modifiée du 4 avril 1924 portant création des chambres professionnelles à base élective, pour avoir habilité la Chambre de Commerce, en contradiction avec les dispositions des articles 36, 99 et 101 de la Constitution, à fixer elle-même le taux de cotisations annuelles à percevoir, ainsi que, sur base de l'inconstitutionnalité de cette base légale, de déclarer l'inconstitutionnalité du règlement d'affiliation et de cotisation de la Chambre de Commerce.

A titre subsidiaire, la société ...demande au tribunal administratif de poser à la Cour constitutionnelle les questions préjudicielles suivantes :

- « *L'article 37bis de la loi du 4 avril 1924 portant création de chambres professionnelles à base élective (telle que modifiée par la suite et notamment par la loi du 14 mars 1973) est-il conforme aux articles 36, 99 et 101 de la Constitution, dans la mesure où il confie à la Chambre de Commerce le pouvoir de déterminer le taux de la cotisation annuelle ?* » ;
- « *La disposition légale (art. 37bis de la loi du 4 avril 1924 telle que modifiée) qui interdit la prise en compte des pertes reportables, alors que celles-ci sont prises en compte en matière d'imposition du revenu est-elle compatible avec le principe constitutionnel de l'égalité dans la loi prévue par l'article 101 de la Constitution ?* »

La Chambre du Commerce, pour sa part, soulève de prime abord l'irrecevabilité du recours en réformation introduit par la société ... , au motif que seul un recours en annulation serait possible en la matière.

Elle conteste encore la qualité d' « *impôts* » attribuée par la demanderesse aux cotisations qu'elle prélève, et à tout le moins la qualité d' « *impôts* » au sens strict de l'article 99 de la Constitution. Elle relève par ailleurs à ce sujet l'incompétence du tribunal administratif, qui aux termes de l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ne connaît que des contestations relatives aux impôts directs de l'Etat et aux impôts et taxes communaux, ce qui en tout état de cause exclut des « *impôts* » perçus par des établissements publics tels la Chambre de Commerce.

Elle donne en ordre de subsidiarité à considérer que si en revanche ses cotisations devaient être qualifiées d'actes administratifs individuels relevant de la compétence de droit commun du tribunal administratif, le recours tel qu'introduit par la société ...devrait encore être déclaré irrecevable *ratione temporis* pour avoir été

déposé en-dehors du délai légal de 3 mois.

Enfin, elle fait plaider que si par impossible le tribunal devait admettre la recevabilité du recours contre les bulletins de cotisation 2002 à 2005, le paiement par la demanderesse de ces bulletins vaudrait acquiescement aux actes administratifs ainsi attaqués, de sorte que le recours devrait encore être déclaré irrecevable pour cette raison.

Quant à la régularité en la forme du recours, la Chambre de Commerce se rapporte à prudence de justice en relevant que la signification du recours aurait eu lieu à « *la Chambre de Commerce du Grand-Duché de Luxembourg, en la personne de son Comité de Direction* », « *partant un organe qui existe certes en pratique, mais qui n'est pas prévu par la loi* ».

Quant à la compétence du tribunal administratif :

La société ...entend déférer au tribunal des bulletins de cotisations émis par la Chambre de commerce, cotisations qu'elle qualifie d'impôts.

Le tribunal rappelle à ce sujet qu'aux termes de l'article 8, aliéna 1^{er} de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, il connaît en tant que juridiction fiscale « *des contestations relatives a) aux impôts directs de l'Etat, à l'exception des impôts dont l'établissement et la perception sont confiés à l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines et à l'Administration des Douanes et Accises et b) aux impôts et taxes communaux, à l'exception des taxes rémunératoires* ».

Des cotisations prélevées par une chambre professionnelle, organe représentatif d'une profession, distinct de l'Etat et des communes, ne constituent cependant pas des impôts étatiques ou communaux au sens de la prédite disposition, de sorte que le tribunal administratif ne saurait en connaître en tant que juridiction fiscale.

En revanche, un bulletin de cotisation d'une Chambre professionnelle s'analysant, d'une part, comme constituant une décision individuelle susceptible de faire grief, en ce qu'il impose le paiement d'un montant déterminé à ses membres, et, d'autre part, comme une décision émanant d'un établissement public, relève de la compétence du tribunal statuant en matière administrative.

Quant à la recevabilité du recours :

Force est encore de constater qu'à défaut de recours au fond prévu en cette matière, seul un recours en annulation a pu être dirigé contre les bulletins de cotisation déférés.

Or, conformément à l'article 13 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, « *sauf dans les cas où les lois ou les règlements fixent un délai plus long ou plus court et sans préjudice des dispositions de la loi du 22 décembre 1986 relative au relevé de la déchéance résultant de l'expiration d'un délai imparti pour agir en justice, le recours au tribunal n'est plus*

recevable après trois mois du jour où la décision a été notifiée au requérant ou du jour où le requérant a pu en prendre connaissance ».

En l'espèce, il résulte des pièces versées en cause que les bulletins de cotisation des années 2002, 2003, 2004 et 2005 ont été émis par la Chambre de commerce respectivement le 11 juillet 2003 (années 2002 et 2003), 7 juillet 2004 (année 2004) et 5 juillet 2005 (année 2005) et payés par la demanderesse respectivement le 12 septembre 2003 (années 2002 et 2003), 14 juillet 2004 (année 2004) et 7 juillet 2005 (année 2005), de sorte que la société ...doit être considérée comme ayant eu connaissance des divers bulletins au plus tard lors du paiement des cotisations déterminées, le dernier paiement en date étant intervenu le 7 juillet 2005, soit près de 11 mois en date du 1^{er} juin 2006 avant l'introduction du présent recours.

La demanderesse fait cependant valoir à ce sujet qu'aucun des bulletins n'aurait contenu une quelconque indication des voies de recours, de sorte que le délai de recours n'aurait pas commencé à courir.

S'il est certes vrai que les bulletins déferés ne comportent pas d'indication des voies de recours, il convient de rappeler que d'après l'article 14 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes seules « *les décisions administratives refusant de faire droit, en tout ou en partie, aux requêtes des parties ou révoquant ou modifiant d'office une décision ayant créé ou reconnu des droits (...)* » doivent indiquer les modalités de recours ouvertes contre elles.

La demanderesse estime cependant que le prédit règlement grand-ducal du 8 juin 1979 ne trouverait pas application en l'espèce, mais, étant donné que les décisions déferées auraient qualité d'impôts, le paragraphe 211, alinéa 1^{er} de la loi générale des impôts (*Abgabenordnung*, en abrégé « *AO* ») serait applicable.

Le tribunal ne saurait cependant suivre ce raisonnement, étant donné qu'aux termes du paragraphe 3 AO, « *Die Abgabenordnung gilt für die Staatssteuern* », les impôts de l'Etat étant définis par le paragraphe 1^{er}, alinéa 2 AO comme les impôts prélevés intégralement ou en partie au profit de l'Etat. Aussi, indépendamment de la question de la qualité d'impôt des cotisations déferées, force est de retenir que les dispositions de la loi générale des impôts ne trouvent pas à s'appliquer aux cotisations prélevées par une Chambre professionnelle, celles-ci, comme retenu ci-avant, ne constituant pas des impôts de l'Etat.

La demanderesse soutient encore à titre subsidiaire que le règlement grand-ducal du 8 juin 1979 serait à interpréter extensivement « *dans le sens de comprendre toutes les décisions qui affectent les droits des administrés* ».

Le tribunal ne saurait pas non plus suivre ce raisonnement, alors qu'avant toute interprétation le juge est amené à appliquer les dispositions légales suivant le sens premier qu'elles revêtent dans la mesure où elles sont claires et précises, étant souligné qu'il n'appartient pas au juge d'interpréter une disposition légale au-delà des termes y employés, le juge étant tenu d'appliquer la loi, aussi perfectible que celle-ci puisse paraître le cas échéant, sans pouvoir l'adapter aux nouvelles circonstances de

fait au-delà de son contenu précis, cette prérogative étant réservée au pouvoir législatif.

Or en l'espèce, en présence du texte explicite de l'article 14 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 précité, il y a lieu de retenir que l'obligation relative à l'indication des voies de recours n'est applicable qu'aux seules « *décisions administratives refusant de faire droit, en tout ou en partie, aux requêtes des parties ou révoquant ou modifiant d'office une décision ayant créé ou reconnu des droits* », de sorte à ne pas s'appliquer aux bulletins de cotisation.

Enfin et en tout état de cause, la société ...souligne qu'en ce qui concerne l'année 2002, le bulletin déferé constituerait en fait un bulletin redressé, ayant augmenté la cotisation initialement fixée à 140 euros à un montant de 824,03 euros, de sorte qu'en présence d'une décision ayant révoqué une situation de droit initiale, elle serait en droit d'invoquer à cet égard les dispositions de l'article 14 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979.

La Chambre de commerce entend résister à cet argument en déniant aux bulletins de cotisation la qualité de décision refusant de faire droit à une requête d'un administré ainsi que de décision qui révoque ou modifie d'office une décision qui lui a reconnu des droits.

Il résulte des pièces versées en cause que la demanderesse s'est vue notifier un bulletin de cotisation daté du 11 juillet 2003 libellé comme suit :

« Par la présente, nous vous prions de trouver en annexe le bulletin de cotisation pour l'année de perception 2003 reprenant également le solde à payer pour l'année de perception 2002.

En ce qui concerne votre cotisation pour l'année de perception 2002 (calculée sur base du bénéfice commercial de 2000), nous tenons à vous informer, qu'en vertu de notre règlement d'affiliation et de cotisation un nouveau bulletin de cotisation pour l'année de perception 2002 est émis, si le bénéfice commercial communiqué est redressé par l'Administration des Contributions Directes de plus du quart et de cent vingt-trois mille EUR (123.000 EUR) au moins.

Par conséquent, un nouveau bulletin de cotisation pour l'année de perception 2002 a été émis (en date du 11 juillet 2003) et remplace l'ancien bulletin de cotisation émis le 11 juillet 2002 (...). ».

S'il est compréhensible qu'un administré s'attende à pouvoir se fier, dans une certaine mesure, à un bulletin de cotisation lui adressé, de manière à lui permettre le cas échéant de tenir compte du montant indiqué pour l'établissement de ses prévisions comptables et financières, un tel bulletin, qui comme relevé ci-avant ne constitue en fait que la matérialisation d'une créance de la chambre professionnelle envers l'administré, ne constitue cependant pas un acte créateur de droits dans le chef de l'administré, contrairement par exemple à une autorisation ou un permis administratif.

Il convient par ailleurs de relever que la Chambre du commerce s'est expressément réservée dans le cadre de son règlement d'affiliation et de cotisation le droit d'émettre un bulletin supplémentaire au cas où le « *bénéfice communiqué est*

redressé par l'Administration des Contributions Directes de plus du quart et de 123.000 EUR au moins », cette disposition ayant été adoptée par décision de l'assemblée plénière de la Chambre de commerce en date du 17 mai 2002.

S'il est certes vrai qu'en l'espèce la Chambre de commerce n'a pas émis formellement un bulletin supplémentaire conformément aux prédites dispositions, il y a néanmoins lieu de constater que le bulletin rectifié émis par la Chambre de commerce correspond dans les faits à un tel bulletin supplémentaire, la chambre professionnelle ayant en effet maintenu le montant initial de la cotisation pour y ajouter un montant supplémentaire résultat du redressement opéré par l'administration des Contributions directes.

Il s'ensuit que l'article 14 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 précité n'est pas non plus applicable au bulletin redressé émis le 11 juillet 2003.

Il résulte de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours en annulation tel qu'introduit en date du 1^{er} juin 2006 à l'encontre des bulletins de cotisations émis respectivement le 11 juillet 2003, 7 juillet 2004 et 5 juillet 2005 doit être déclaré irrecevable pour avoir été déposé en-dehors du délai légal de recours.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;
se déclare incompétent pour connaître du recours principal en réformation ;
déclare le recours subsidiaire en annulation irrecevable ratione temporis;
condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 5 février 2007 par :

Mme Lenert, vice-président,
Mme Thomé, juge,
M. Sünner, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert